



TITLE:

租税の目的と實體

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 租税の目的と實體. 經濟論叢 1927, 24(1): 1-21

ISSUE DATE:

1927-01-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/128499>

RIGHT:

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷四十二第

行發日一月一年六十正大

租税の目的と實體

教授 法學博士

神戸 正雄

再マルクスの社會的意識形態

教授 法學博士

河上 肇

土地の非資本的性質に就て

教授 法學博士

河田 嗣郎

徳川時代の農民逃散

教授 經濟學士

黒正 巖

經濟學の根柢をなす公益的精神に就て

助教授 法學士

石川 興二

露西亞の産業組合運動

助教授 經濟學士

八木芳之助

フイジオの勞賃論と「純收入」

講師 經濟學士

森 耕二郎

日支通商航海條約改正について

教授 法學博士

末廣 重雄

國庫預金と兌換券發行高との關係

助教授 法學士

沙見 三郎

武士階級の窮乏

教授 經濟學博士

本庄榮治郎

家族統計概論

教授 法學博士

財部 靜治

海運勞務の提供に要する原費

教授 經濟學博士

小島 昌太郎

琉球と慶長役

教授 法學博士

山本美越乃

經濟論叢

第二十四卷 第一號

(通稱第百零九號)

大正十六年二月發行

論叢

租税の目的と實體

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 租税の目的 (一)從來の見解(A)財政收入を擧ぐることを目的とするもの(イ)其説明(ロ)其批評(1)肯定的批評(2)否定的批評(B)財政收入目的と社會政策目的とを並立するもの(イ)其説明(ロ)其批評(1)肯定的批評(2)否定的批評(C)公益目的とするもの(イ)其説明(ロ)其

批評(1)肯定的批評(2)否定的批評(D)目的を定義に現はさざるもの(二)私見

第二段 租税の實體 (一)從來の見解(A)實體を指示せざるもの(B)實體を指示するもの(イ)富とするもの(ロ)物財とするもの(ハ)勸助物財とするもの(ニ)貨幣とするもの(ロ)個別經濟の收入より取るものとするもの(二)私見(A)租税の實體の指示(B)附帶考慮事項(イ)貨幣的方便外の物財の割合(ロ)貨幣的方便以外の物財により取らるゝ税種(ハ)貨幣的方便以外の物財の管理)

結論(全文の要旨)

緒言

租税の目的、其れは明瞭過ぎるほど明瞭のやうに見ゆる。併し段々考へて往き、特に事の實際をも見詰めて考へて見ると、却々簡單明瞭でないことを見出す。學者の見解も之に就いて一致を缺いて居るのだが、其に影響せられ、又實際の必要にも促がされて、現實の租税が次第々々に進化して居る。其進化が突發急激でないから、動もすれば看過せらるゝが、段々と推し移り又變化しつゝある。此進化の過程を追ふものとして見るときに、一層明瞭に租税の目的を解し得る。之が實體についても、或は不問に附せられ、或は不精確に示され、且又人の見解が一様でないが、之も齊しく進化すべきものと見て初めて明瞭になる。特に租税の目的と併せ考へて一層良く分る。此等のものについては、私自身も色々考へ、諸家の説を見ては考直し、諸多の事實に接しては、更らに熟考したのであるが、そして實の處、私の考が今日までに幾度か變化したのだが、今日では或處まで到達した。今茲に之を披瀝して見やうと思ふ。

第一段 租税の目的

(一) 從來の見解

(A) 財政收入を擧ぐることを目的とするもの

(い) 其説明——此は頗る廣く行はれて居る所のものであり(註二)、私も從來之を採り、且つ之を租税定義の中にも入れて居た。¹⁾ 其意味は、租税の租税としての特徴が財政收入を擧ぐることに存すといふのであり、此が少くとも其一の主目的を成すといふのである。即ち之によりて別に副目的の存在を否認せず、又並行して他の主目的の存在をも否認しない。²⁾ 副目的といへば、其は主目的に反しない度に於て序手に達成しやうといふ目的であつて、此の如きは從來、少からずありと普通には認められて居る(註三)。其の普通に副目的と認められて居るものに就いて疑を懷く學者もあるが、其人達といへども、何等かの副目的が租税に附き纏ふことは認めて居る(註三)。或は其副目的とせらるゝものを、目的ではなく、課税の一影響に過ぎずとか、其の附隨現象に過ぎぬともいふが(註四)其が單なる結果ではなく、初めより立法者の有意的に目的として居ることがあるのだから、副目的とは認めて良からう。或は夫の歳入目的以外に租税の主目的なしといふもあるが(註五)事實として此の如き歳入以外の主目的の存する場合が発生しつゝある以上は、之を否認することは出来ない(註六)。其を租税でないといふてしまへば(註七)簡單だが、實際存在し又發達し得べきものを、そう一概に片付けてしまうのは妥當でない。或は副目的にせよ主目的にせよ、歳入目的以外の目的は之を實際に達成すること六つかしいといふ點からして之を排斥しや

1) 拙著、財政學要論、183。

2) 拙著、財政學要論 188。租税研究 四卷 18。

うとするもあるが(註八)、假令其達成が完全でないにせよ、一部でも達成せられ得る以上、そして其を主か副か、兎に角、一の目的ともせられる以上は、之を排し去るのは無理である。或は此等の目的が單に全體上、特發的例外的だとして軽く見やうといふものもあるが(註九)、之を一々の租税に就いて見るときは、其租税に於て却て此が重きを成すことがあり、其租税にも共通すべき租税の定義としては、之が存在を否定するものであつてはならぬ。併し前記の如き歳入を擧ぐることを目的とすといふのが、此目的が有らゆる租税に共通な一の主目的だといふだけで、他の主目的又は副目的の並存を否定しない意味だとすれば、其れでも良からうといふ説明附きで、私は歳入目的を租税に缺くべからざる一特徴として之が定義にまでも入れて居たのである。

(註一) ホーリユール、パニール、ラウ、バスターブル等が其租税定義中に之を入れて居ること、シエフレー、 Hoffman、ストルツツ等が租税目的として之を説いて居ることは昔て私の例示した所の如くであるが、其他諸他の學者が用ゐる詞は違ふが同様の態度を採る。試みに之を分類して擧ぐると、

- (1) 公收入獲得とするもの——例之、ノイマンは、租税を以て公收入の獲得に定められたるものとし、ホルグトは、租税の目的は公共團體の爲めの收入の獲得にありとする。リツチュルは課税を以て、箇人主義的自由主義的經濟制度に於て、全體が全體の欲望を満足する爲めに、國民の物よりして分前を取る形式と爲し、課税の目的は、全體が或度に於て必要とする經濟的方便を、箇別經濟から、全體經濟に移すことだといふから、矢張り之に屬しやう。¹⁾
- (2) 公經費支辨の爲めとするもの——此は前の公收入獲得といふのと結局同一に歸する。例之、チスカは、租税を以て經費支

3) 拙著、租税研究四卷、5. 18.

4) Neumann, Die Steuer und das öffentliche Interesse. S. 383. Borcht, Fw. 5 Aufl. II-I. S. 5. Ritschl, Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung. S. 80. 84.

辦の爲めにするものと爲し、租税の特徴論にても、目的論にても之を擧げて居る。シエフレールは、目的論に於てのみでなく、定義中にも、公共利用的經費の支辨の爲めのものといふことを入れ、ワイスチンクは、經費充足の爲めにするものと爲す。ペラフェルデスは、租税を以て國家經費の一般的充足に用立つべきものと爲し、其特徴論にても通例此に特徴を求むべしとして居る。ジエンセンは、少しく詞を變へ、一般公共活動の費用を支辨する爲めのもつと爲し、ワグナーも、一般公共的經費の充足の爲めのもつと爲し、セリグマン、ラッツは、凡べての者の共通利益に於て招かれたる費用を支辨する爲めのもつと爲し、ロツシアールは、財政上の需要に應ずる爲めのもつとして居る。⁵⁾

(3) 集合的欲望満足の爲めとするもの——エーベルヒ、ヘツケルは何れも之を採て居る。此集合的欲望満足といふ詞は取りやうに依つては、財政(收入又は支出)上の意味に限らず、廣く公益目的と同じだともいへるが、其が左様でなくして、財政上のであり、附つて前記のものと同一に歸着することは、ヘツケルの租税目的論によりて明かである。

(註二) シエフレールは、租税は、副目的の達成が主目的の達成と一致するだけにて、副目的の澤山のものを有つといひ、ワイスチンクも、租税の本質に影響せざるが如き副目的を同時に達成することは排除せられずと爲し、ロツツも、貨幣が經費の爲めに齎されなくてはならぬといふ租税の主目的は消失しない。租税の副目的の追跡は、其によりて租税の主目的の損せられないだけにてのみ可能に止まると爲し、エーベルヒも、租税に副目的の結付けられ得ることは承認すべし。併し從來、此の如き副目的は、通例、唯、此が主目的、即ち經費充足と一致せしむるだけにてのみ入り來ると爲し、ボルグトも、副目的は固有の目的、即ち收入獲得を妨げてはならぬといふ。其他、ノイマンも、副目的を認めて、租税を以て、主として收入獲得の爲めのもつと爲し、ラマイアが、租税の主目的は收入を擧ぐるといふことだが、良き大藏大臣は此が團體員に及ぼす大きな影響を無視するを得ぬといふのも副目的を見て居るのだ。

(註三) ロツツは、普通擧げらるゝ酒煙草税に於ける教育上の副目的を排斥しては居るが、保護關税に於ける産業上の副目的を認めた。曰く、酒煙草税を今日課するといふことは、勸むべく又避くべからざることだが、人が同時に之にて、眞面目に道義上の目的と財政上の目的とを追求せんとするときには、頗る大な困難が生ずるであらう。——此道義的の副目的といふ

5) Tyska, Fw. 2 Aufl. S. 75. 82. 83. Schäffle. Steuern. A. T. S. 21. 33. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 3. Bela Földes Fw. S. 199. 201. Jensen. Public finance. p. 113. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 210. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 432. Lutz, Public finance, p. 239. Roacher, Fw. 5 Aufl. I. S. 176.

ものは、財政々策家にとりては便宜なる説であり得る。併し課税は眞面目な意味にて、道義實現の爲めには適當な方法ではない。——現存の所得分配の影響の上に向けらるゝ副目的が事實上、往々にして此れまで租税に於て追求されたこと、及今日も經濟生活に於ける特惠政策の形を採る場合に追求さるゝことは認むべしと。¹¹⁾

(註四) 例之、リツチュルは、農業、營業、小企業又は大企業を進捗すること、中等階級を維持すること、又は勞働者を有利とすることは、租税の目的ではない。唯、此影響が、課税の附隨現象として現はれ得るのみだといふ。⁹⁾

(註五) フイスチングは、課税にて、他の目的(經費充足以外の)を主目的とすることは許すべからずといふ。¹⁰⁾

(註六) コンラードは、獨逸帝國税法が一九〇六年以來、全社會生活に於ける社會觀の普及及び深刻の度に於て、愈々決定的にワグナーによりて示された方向に發展したとして居る。其れからチスカは、保護關稅のみならず凡て關稅を租稅と對立して取扱つて居るが、其は困難であるとして、保護關稅の目的が第一位に當該營業分科の保護だといふのは、むしろ事實に當つて居る(彼は保護關稅のやうな經費支辨が主目的たらざるものゝあるが爲めに、關稅を租稅から別としやうしたのではあらう)。¹¹⁾

(註七) フイスチングは、租税の形で、租税的でない目的に役立つ課徵物、即ち主たる目的が租税的需要を充たすものでないのは實際には租税ではないといひ、エーベルヒも、其主目的が他の方向にある課徵物は、副目的を有する租税として見らるゝことは出来ない。例之、保護關稅の如きもので、此にて歡迎されたる副結果として國家收入の増加が、結付くにしても、さうだといふて居る。其他、リツチュルは、保護關稅のやうに其主目的が國民經濟方策にあるものを單なる税といはないで、副税(Neben-steuern)といふて居る。¹²⁾

(註八) バステーノルは、課税權は屢々、産業を獎勵すること、嗜好を改良すること、健康を勸むること、又は道義を高めることを努めた。併し此等の適用の何れに於ても、希望されたる成功が得られなかつた。此故に當の不平等を救済する方法としての此が使用に反對する強き豫測があるといふ。¹³⁾ 尙前出註三、ロツツ参照。

(註九) コンラードは、往々にして、經濟的及社會教育的目的もが、課税に結付けらるゝ。例之、高き火酒税が飲酒に對する

- 6) Eheberg, Fw. 18&19 Aufl. S. 177. Heckel, Fw. I, S. 120. 121.
- 7) Schäffle, a. a. O. S. 33-4. Fuisting, a. a. O. S. 16. Lotz, Fw. S. 219. Eheberg, a. a. O. S. 179. Borch, a. a. O. S. 5. Neumann, a. a. O. S. 385. Ramalja. A national System of taxation. p. 67.
- 8) Lotz, a. a. O. S. 217. 218.

として働くべく、砂糖税が糖分多き甜菜の生産に奨励金を與ふることとなるであらう。保護關稅が財政目的の外に、國
民的の副目的をも含む。併し此の如きものが、夫の社會政策的目的を、租税の根本原則とするのを辯護せしむるほどに、
主目的の傍らに、一般的且つ對等的の重さを有たない。むしろ此が特發なる場合に、隨つて例外的のみ考察に來るといふ^{9), 10)}

(ろ) 其批評 —

(1) 肯定的批評 — 此見解は一應は其説明にいふ通りの解釋として成立し得らるゝのみならず
租税が今日の文明國に於ける歳入上の地位によりて考へても、其の歴史的發生的の事情に考へて
見ても了解し得らるゝ。又此に舉ぐる目的を定義中に入れることによりて、他の歳入目的を有た
ず、むしろ特別なる行政上の目的を有ち、其から收入を生ずるのが其行政目的の偶然の結果たる
が如きものの區別特徴を明かにするの利もある(註一〇)。或は、今一つ序手にいふと、租税の中
に一定の指定されたる經費の支辨に充てらるゝものゝあるといふこと、即ち目的税といふものゝ
あるといふことは、見様によりては、租税が其特定經費に於ける特定の目的(例之、道路修築の
爲めとか、慈善、社會事業の爲めとか)を有つとも、いはれ得るが、其は又見様によりては唯だ
經費支辨の方法の事項に屬し、經費に充つべき歳入を收得するのが目的だといふ中に含まれ得る
ことであつて、夫の特定目的が此歳入收得と全く對立すべきものではないと答へることが出來
る^{11), 12)}

(註一〇) チヌカは、國家への支拂であつて、直接に經費充足の目的にて徴收されないものは、決して租税としては示されな

9) Ritschl, a. a. O. S. 84.

10) Fuisting, a. a. O. S. 16.

11) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 6-7. Tysza, a. a. O. S. 76.

12) Fuisting, a. a. O. S. 16. Eheberg, a. a. O. S. 179. Ritschl, a. a. O. S. 85.

い。例之、爵金の如しといふが、本文にいふのは其が此種のものとの區別特徴となり得るといふのである。尙ほ拙著参照。¹³⁾

(2) 否定的批評——其れで財政収入を擧ぐることを租税の一特徴たる目的として其定義に入れることは一應の説明はつく。併し租税の目的が此收入目的のみに限られず、別の目的もが存在し、其も單に副目的といふに止まれば良いが、並行する他の主目的として存し得るのに拘らず、收入目的のみを租税目的として擧ぐるのでは不満足だとしなければならぬ。例之、保護關稅や、近時起り掛けて居る社會政策目的の租税やの如く、收入以外に其主眼が存在するものをも、單純に收入目的のものとしてしまふのは何としても不満足である。特に保護關稅中の禁止關稅や、間地稅¹⁴⁾や、獨身稅子無稅¹⁵⁾の如く、收入以外の目的の方が一層に重きを成し、此から收入がなくても其稅の目的は達成せられる所であり、むしろ收入の生ぜぬほどになつたときに却つて其稅の目的が達成せられたといふべきものでは、何としても其稅の特徴たる目的が收入獲得にありといふのでは無理である。夫の社會政策稅にしても、段々と之を高調するときには、稅が所得財産の過大を抑制することとなり得れば足る、爲めに財政收入上には不利となつても關はぬといふものをも生じ得る。此は其のやうな馬鹿々々しいことはせぬが良いとのみ一概には排斥すべきではない。實際所得財産の集中が社會全體、國民全體の堅實なる發展の上に有害だといふことが認められるときには此の如き社會政策稅亦、之を認めて可と思ふ。此の如き可能的の稅をも包容するとしては、

13) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 336.

14) Conrad, a. a. O. S. 7.

15) Eheberg, a. a. O. S. 179.

16) Tyszka, a. a. O. S. 83. 拙著、租稅研究、四卷 18.

尙更らに收入目的のみを租税目的として擧ぐるのでは不満足である。

(註一二) 前出註六、コンラード参照。

(B) 財政收入目的と社會政策目的とを並立するもの——

(i) 其説明——此は人の知る如く、ワグナーの見解で、彼は租税の目的に二ありと爲し、租税の意義も隨つて二ありとした。つまり租税の目的には財政收入上のと、社會政策上のと二が並立すといふのだ。¹⁷⁾

(ろ) 其批評

(1) 肯定的批評——此見解は一應は尤もだ。社會政策目的は租税に入るべからすといふ強い反對論もあるが(註一二)、其は實際事實の推移の許さざる所であつて、何としても之を否認するを得ぬ。そして傾向は確かに段々と多く社會政策目的を租税に入れることになる。他日其反動が來ぬとはいへない。併し少くとも近時の傾向は、まだ々々多く社會政策加味に向つて居る。或は租税に於ける社會政策目的を認めても、飽迄も之を副目的としてのみ認めるがある(註一三)。然るときは別に其を定義の中に現はすにも及ばず、定義としては財政收入目的のみを擧ぐれば足ることとなるのだが、實際、社會政策目的が副目的として加味さるるばかりでなく、此に主目的の地位の與へらるるものさへ現はれつつあるのだから、斯くの如くに社會政策目的を軽く扱つてはなら

17) 拙著、租税研究、四卷 21. 五卷 281.
18) 拙著、租税研究、六卷 119. 以下。
19) Wagner, a. a. O. S. 210.

ない。或は社會政策目的はあり得としても、其は租税が國家的制度たる以上、其より生ずる當然の結果に止まるのだから、特に之を租税定義中に入るに及ばずともいふが(註一四)、斯の如き當然の結果にもせよ、租税を作るときに其目的とする所となり、財政收入のみでなく、むしろ其よりも社會政策の爲めにといふが如き場合がある以上は、之を租税の目的として現はすことは必要であり、正當でもある。若夫れワグナーの見解に對して、從來、彼のいふ如き社會政策的意義の税はなかつたし、まだ無いといふに至つては(註一五)、少くとも今日の租税の大勢には當らないものである。

(註一二) ロツツは、此の如き提案は現時では何等、實際的重要を有たずと爲し、フォツケは、此社會政策目的を入れることを一方には不要と爲し他方には有害と爲す。ヘツケルも、租税の社會政策的任務は排斥すべきものであり、此機能は租税には適當せぬといふ。其他リツテュルも、課税は或度まで經濟又は社會政策の方便として使用せられ又は濫用せらるゝに適する。課税が財産平準の社會政策的要求を充たすに適當な方便かといふに、其は絶對的に否定すべしと爲し、レヒターも、財産平準は租税の目的ではない。若も此が目的だとするならば、租税の財政的需要の全くない時にも、租税が目的を有ち存在の理由ありとなるであらう(其は不都合だ)といふ。²⁰⁾

(註一三) チスカ、シェフレー等は明かに社會政策目的を副目的としてのみ認む。即ち、チスカは、純財政上の目的と、或他の目的特に國民所得の配分を調整的に干渉することが結合さるゝを得る。之によりて租税が社會政策的任務を充たすことになる。併し此は唯だ副目的としてのみであるといひ、シェフレーは、社會政策目的が第二の主目的として見られ且つ認めらるべきこと、即ち此副目的のみにて租税の定義を定むべきことは承認さるゝことを得ぬといふ。其他、諸多の學者が社會政策目的を副目的の意味にて認めて居る。例之、エーベルヒは、社會政策的使命の要求から大且つ有基的所得に小且つ無基所

21) Lotz, a. a. O. S. 218. Vocke, Fw. S. 160. Heckel, a. a. O. S. 127. Ritschl, a. a. O. S. 85. 87. 89-90. Lechtape, Die Frage der Steuergerechtigkeit. S. 9.

得よりも一層重課することが要求さるゝだけでは、既に此が公正なる租税配分の理山より賛成しなくてはならぬであらう。併し此要求によりて、財政目的を超へたる租税任務が考へらるゝだけでは賛成さるゝことは出来ぬ。何となれば其が、租税の財政上必要でない處にも、財産平準の爲めに、租税徴収の必要といふことに導くからといひ、ペラフェルデスも、課税が所得配分を考察に取ることは當然だ。其は課税が生産關係、交通關係、消費關係を考察すると同じだ。併し其は、税が其成立原因及其理由が此原素への影響に存することの考にて決定さるゝことを意味しない。其は税につき一般には可能でなく又は唯だ小な度にてのみ可能だといふ。尙ほ、ジェンセンも、ワグナーの説が往々にして用ゐらるゝことは明かだ。假令、税法が收入の爲めの國庫の必要から、そんなに屢々は社會管理の方法として用ゐられないにせよ、一般に或度まで此考にて作らるゝことは可能だといふ。²²¹⁾

(註一四) フォツケは、社會政策目的は、國家が之を其任務としたときには、租税意義の中に自ら含まれる。然らざるとは之を擧ぐることは、左なくとも不要だといふ。²²²⁾

(註一五) フォツケは、從來ワグナーのいふやうな社會政策的の意義の税はなかつたし、今にまだないといふて居る。²²³⁾

(2) 否定的批評——第一にはワグナーのいふやうに財政上の租税と社會政策上の租税と全く獨立して別々に存在するかは疑はしい。むしろ實際には主として財政收入上の目的を達しつつ、或度まで社會政策目的を考慮するのが多く、中には社會政策目的を主目的として財政收入目的を幾らか加味するといふのがある。其にも拘らず二種の税を分けるのは妥當でない。第二には前記の點は夫の二種の税が現實に現はれずとも、其が模型的のものとして許すとして、租税には獨り此財政收入上の目的と社會政策上の目的とばかりでなく、其の外に、他に色々の公益上の目的が存し得る。經濟又は生産政策上の目的、道義又は教育政策上の目的、衛生保健政策上の目的、等々

- 21) Tyszká, a. a. O. S. 83. Schäffle, a. a. O. S. 34. Eheberg, a. a. O. S. 178. Bela Földes, a. a. O. S. 203. Jensen, l. c. p. 212.
 22) Vocke, a. a. O. S. 160.
 23) Vocke, a. a. O. S. 159.

があり得る。ワグナーの財政的租税、社會政策的租税を認むるならば、同じやうに生産政策的租税(註一六)、教育政策的租税、衛生政策的租税をも並べなければならぬ。兎に角、財政的と社會政策的との二のみでは足りない。

(註一六) 生産政策的の税といへば先づ保護關稅を第一に擧げなければならぬ。此は私は此の如きものとして一の税として可と思ふ。併しエーベルヒ、チスカなどは此保護關稅を税として否定して居る。チスカの如きは保護關稅ばかりでなく財政關稅までも租税外に立たしめやうとしたが、其は大に無理な取扱方である。エーベルヒは、保護關稅のみに租税目的なしとして之を租税することに反對し、財政關稅のみが本來の租税的關稅(Schönheit)とした⁵⁸⁴⁾。併し同一の關稅を二分して、租税たるものと、租税たらざるものとに分けることは、此も無理のことである。尙ほチスカに就いては前出註六參照。

(C) 公益目的とするもの

(i) 其説明——此は財政目的のみならず其他の凡べての種類の目的、其は社會政策目的ばかりでなく、他の色々の其をも含めて居るのであり、之を用ゐて居る學者も若干ある(註一七)。

(註一七) フォツケは、租税を以て、公共團體の從屬者が、其公共團體の目的の達成の爲めに給付せざるべからざる分擔物だと爲し、更らに租税の目的は、公共團體の目的でなくてはならぬ。又は少くとも此の如きものとして認められ且つ説明されなくてはならぬといひ、ゲアロツフも、租税は各の國家的制度方策と齊しく、唯だ國家目的の實現の爲めの方便であつて、約言すれば租税目的は國家目的の方便たることだといふ⁵⁸⁵⁾。

(ろ) 其批評

(1) 肯定的批評——如何にも此公益目的といひ、或は國家目的、或は公共團體の目的といふ

24) Eheberg, a. a. O. S. 179. 515. 516.

25) Vocke, a. a. O. S. 159. Gerloff, Steuerwirtschaft und Sozialismus. S.

も亦可なりであるが、兎に角、此一の詞で色々の租税目的を概括せしめることが出来て、便利であるとはいへる。簡單明瞭だといへる。

(2) 否定的批評——併し財政收入目的の如く發達史的に最早く租税について發達し、今日まで最長い間存続して、又、今日も尙は多くの税の主目的でもあるとせられるものを、他のむしろ未熟なる色々なる目的と一緒にして一の公益目的の中に入れてしまうのも、あまりに財政收入目的の重要を閑却して居るものとして遺憾とされなければならぬ。

(D) 目的を定義に現はさるもの——此は公益目的として色々の目的を現はす位ならば、其れならば租税が一の國家制度たる以上、いふを待たぬこととして、之を定義より除かうといふのであり(註一八)、一應尤もではあるけれども、折角の目的を全く定義から除き去るといふのも遺憾であり、特に此目的が租税の一の特徴と認められるを得なければ別だけれども、斯くも認められるならば、何等か之を生かす工夫をしなくてはならぬといふことになる。

(註一八) ロッツ、コンラード、ストルツ等は租税定義中から此目的を省いて居る。そしてストルツは、明かに、一定の公共團體の財政需要(經費)の充足の目的を有つことが租税の概念には屬せずといふて居る。²⁶⁾

(二) 私見——其處で私は今、租税は收入及公益目的を有つものと爲し、收入上は公益上の目的を追ふものだといふことを、租税定義の中にも入れやうと思ふ。そして之によりて矢張り租税の一特

26) Lotz, a. a. O. S. 216. Conrad, a. a. O. S. 6. Strutz, Grund begriffe des Steuerwesens. S. 4. 6.

徴として、單に公益目的のみを追ふものに對立せしめやうと思ふ。夫の罰金料料の如く單に或公益目的のみを有し、之より收入を生ずるのが全くの附隨結果に止まるものとは異なするのである。それから茲に收入及公益目的といふときに、其公益といふのは收入以外の公益といふ意味であり、收入及公益といふ以上は、租税には此二のものが並存するとするのである。たゞ其二のものが存在する度合は、各の税によりて異なるのであつて、或税では收入が主となりて公益が副となる。他の税では却つて公益が主となりて收入が従となる。更らに他の税では收入と公益とが對立となる。其の主となり従となるものにてても、従たるものが可なりの重さを有つこともあれば、従たるものが、殆んど無價値に近いこともあるが、兎に角、税には夫の二の目的の何れもが存するのである。少くとも今日の發達度に於ける税は然りであり、そして尙ほ近き將來に於ける税も恐らく然うであらうと推測せられる。例之、今日、收入目的のみより成るが如く見ゆる税でも、或度までは經濟上や社會政策上や教育上や政治上や、色々の點を考慮して居る。著しくは税に於ける公益上よりの免除を見ると分る。²⁷⁾ 公益上の目的の一たる經濟政策目的のみを追ふやうに見ゆる禁止關稅でも尙ほ其に多少收入上の目的が潜む。全くの經濟政策目的のみで、收入目的が全く無しといふならば、むしろ輸入禁止とでもした筈である。間地稅や獨身稅子無稅の如きに於ては收入が全く無くなつても關はぬとはいふものの、此には矢張り或度の收入を伴ふし、又初めより此

収入をも期待して居るのである。此等のものにて収入目的全く無しとするならば、間地禁止獨身者子無者處罰（特に罰金以外の方法による）とでもすべきである。此等の公益上の目的の重きを成す所の税と夫の單に公益目的を有つとする所の罰金料とは頗る近接したものはあるが、之を罰金といふ名を用ゐずして、税として取る處に、立法者に於て罰金とするのを遠慮して居る心持があるのであり、刑罰とまでにはしないで、人の行動を或希望さるゝ所の方向に向はしめ、其にて公益上の目的を達成し、序手に収入上の目的をも計らうといふのである。収入目的と公益目的との並存する税といへば、近頃の累進所得税、累進地租、累進的なる財産税、相續税などが然りである。此等のものに於て累進率の進み方が險しくなるときには、収入目的よりも公益目的の方が一層重きを成すに至るのである。租税進化の大勢は一應は其方向に向つて居るやうに認められる。

第二段 租税の實體

(一) 從來の見解

(A) 實體を指示せざるもの——租税の實體については、之を租税定義に指示しない例が少くない。此は一の見解ではあるが、租税の本質を明かにするに於て物足りないといふ感を禁じ得ない。此

にも二つ異つた方法がある。或は之を分擔物といふて表はし(註一九)、或は課徴物といふて表はす(註二〇)。何れにしても租税の實體は之よりしては分らない。

(註一九) (1) 單に分擔物 (Contribution, Beiträge) といふて居るのは例之、ホーリユー、フオツケ、ロツシアアの如し。(2) 強制分擔物 (Compulsory contribution, Zwangsbeiträge) を用ゐて居るのは、セリグマン、ラツツ、ジェンセン、クラインウエヒター、ヘツケル、コンラードの如し⁽²⁸⁾。

(註二〇) 課徴物 (Abgaben) といふて居るのは、プアイファア、チスカ、ワグナーの如し⁽²⁹⁾ (尤もワグナーは強制分擔物として要求する、課徴物といふ)。

B) 實體を指示するもの——定義の中に租税の實體を明示するにしても、色々の方法がある。或は(1)最も廣く富といふ詞を用ゐて、其を説明して勤務をも物品をも含むとするがある(註二)。が此はあまりに廣きに過ぐる。獨逸の通説でもむしろ此勤務を除いて居る(註三)。此は勤務を除かなくてはならぬとも斷定はし惡いが、少くとも近代税は實際に於て之を除いて居るのだから、今日の税を定義するとしては除いて置く方が良い。(2)或は物財。物財的分擔物。實物的又は貨幣的給付として、前者よりも勤務を除いただけ狭く現はすがある(註三三)。此は今日の税を定義するとしては最適切である。詞の表はし方に於て今少しく改正を要すとは思ふが、範圍は之れで良く現はれて居る。(3)更らに前者よりもつと狭く、動物的物財といふがある(註三四)。成程、普通に税としては不動産は現はれ來らず、貨幣か、其他の現物としても動物的の產物である。又租税は通例、

28) Beaulieu, Traité de la science des finances, 5 éd. I. p. 112. Vocke, a. a. O. S. 159. Roscher, a. a. O. S. 176. Seligman, l. c. p. 432. Lutz, l. c. p. 239. Jensen, l. c. p. 113. Kleinwächter, Fw. S. 92. Heckel, a. a. O. S. 120. Conrad, a. a. O. S. 6.

29) Pfeiffer, Staatseinnahmen. I. S. 58. Tyszka, a. a. O. S. 75. Wagner,

年々繰返す所の歳入だのに、其れを不動産で取つては、此反覆性繼續性を失はしむるのだから、不動産を除いたといふのは理屈としても尤もだとせられる。併し其については租税目的の進化からして別に考へ直すの必要がある。其點は後に廻はし、(に)更らにもつと狭く貨幣。貨幣的給付。支拂物。代表財とするがある(註二五)。成程、今日の文明國では通例は其に外ならぬ。今日、税として實物を取つても、其は貨幣の代りとしてであり、結局其實物を賣却して貨幣に直して收納する。他方、經費が貨幣にて支出さるるから之とも照應して居る。併し其れではまだ實は物足りないのでを見出す。其事は後から説明する。(は)更らに簡別經濟の收入より取るものとして居るがある(註二六)。此は結局、前記(は)にいふものと同じに歸するであらうが、租税の實體の言表としては、間接であり、其れを不満とする。のみならず租税を以て簡別經濟の收入から取るのみとしては狭きに失するの不都合も生ずる。

(註二) バステールは、租税を以て富(Wealth)の分擔物と爲し、此に勤務及物品を含むとして居る。軍事上の勤務、道路修繕の爲めの強制勞動も貨幣又は財産の支拂と齊しく租税だといふて居る。³⁰⁾

(註三) 例之、シェフレーは、公共團體に給付されたる人的勤務は租税に入らぬ。兵役勤務(所謂、血税)は固有の意義の租税でないといひ、フィスチングも、人的勤務は凡て公の課徴物に屬せぬといひ、エーベルヒも、勤務給付は強制的のも租税でないといふ。そしてヘッケルも、租税に人的勤務を排す。³¹⁾

(註三) ヘッケルは、租税を以て物財又は經濟的方便から取るものとして現はると爲し、シェフレーは、物財的分擔物(貨幣的分擔物)として居り、ロツツは、實物的又は貨幣的給付と爲し、ノイマンは、支拂物又は交付物(Zahlungen oder Li-

a. a. O. S. 210.

30) Bastable, l. c. p. 263. 264.

31) Schäffle, a. a. O. S. 22. Fuisting, a. a. O. S. 4. Eheberg, a. a. O. S. 177. Heckel, a. a. O. S. 122-3.

efenungen)とする³²⁾

(註二四) ニーベルヒは、租税は動物的物財より成り、時代及其他の事情によりて現物又は貨幣より成るといふ。³³⁾

(註二五) ストルツツは、租税を貨幣給付と爲し、他の物的給付は課徴物ではあり得るが、租税、手数料、又は分擔金ではないといふ。リツチユルも、租税は最早、全體の目的に必要な財、勤務の形にては取られぬ。併し實物が貨幣か、代表的財の形にて取らるると爲し、ジョーンスも、租税は強制的支拂物と爲し、ペラフェルデスは、租税は大部分、貨幣にて行はる給付といひ、フイスチングも、租税を貨幣的給付といふて居る³⁴⁾

(註二六) ホルゲトは、箇別經濟の收入から取るものといふ。³⁵⁾

(二) 私見

(A) 租税の實體の指示——私は貨幣的方便又は其他の物財として示さうと思ふ。之によりては私

は貨幣のみならず貨幣の代用物として用ゐらるゝ信用方便をも含め、更らに其ばかりでなく土地家屋工場有價證券をも含めやうと思ふ。併し又其によりて主としては貨幣的方便で、或度まで其他の物財を併せ用ゐるの趣旨を示さうと思ふ。其だから單に物財といはず、實物的又は貨幣的給付ともいはずなかつた。貨幣に重きを置き、其他の物財を二次的に置いたのだ。或は物財特に貨幣的方便³⁶⁾としても良かつたが、其れだと貨幣外の物財があまりに輕くなるやうでもある。元來、今日の財政に於て歳入として貨幣的方便に重きを置くのが當然である。今日の財政は一般經濟界と同様に、貨幣的方便の收支を爲すものであり、今日の經濟界に處するに於て之に依るのを最便とする。財政支出も貨幣的方便により、租税收入も亦隨つて貨幣的方便に依るのを最便と爲し、實

32) Heckel, a. a. O. S. 121. Schaiffle, a. a. O. S. 21. Lotz, a. a. O. S. 216. Neumann, a. a. O. S. 383. 385.

33) Eheberg, a. a. O. S. 177.

34) Strutz, a. a. O. S. 4. 6. Ritschl, a. a. O. S. 80. Jones, The nature and first principle of taxation. p. 29. Bela Földes, a. a. O. S. 199.

物を用ゐないのが便利である。即ち貨幣に依るのが計算の上にも、運搬の上にも、保管の上にも、利殖の上にも便利であり、財政の收支均衡を計るのにも便利である。だからして實際も亦た段々と時勢の推移に伴ふて、さう成り來つて居る(註二七)。然るに此に又租税目的の進化の結果として、社會政策目的が之にて愈々重きを成すことになる。租税は貨幣的方便に依るを要しないのみならず、むしろ却つて貨幣的方便たらざる物財、而かも所謂、年々の產物の如きものばかりでなく、土地や家屋や工場や、有價證券などが、一層好都合となる。此の如きことのあり得ることは既に人の注意し出した所であり(註二八)、此を考慮に入れて、私が租税の實體を以て貨幣的方便又は其他の物財としたのであり、尚ほ其れにて財政運用を考慮して、むしろ貨幣的方便に重きを置くの意をも示して居る。

(註二七) シェフラーは、勤務及使用物並に消費物を間接に即ち貨幣の媒介により、そして貨幣の形式にて國民經濟から引入れることが、國家的及國民經濟的理由より愈々多く目的に適ひ、隨ふて政治上愈々有利となるといひ、ブアイフラーは、吾人の今日の余き交通制度の發達に於て、實物經濟の必要が廢たれ、隨ふて同時に其廢止が要求せられたといふて居る。⁽³⁷⁾

(註二八) ゲアロツフは、國家の租税株の方法により、大企業(國家の財政上の參加が經濟全體の社會化の一端を意味し得る。又は此への重要なる一步たり得る。此案は先例なしではない。例之、一九二〇年七月二十一日の奧の一回の大財産税法の如しといふて居る。⁽³⁸⁾

B) 附帶考慮事項——(イ) 貨幣的方便外の物財の割合——貨幣的方便以外の物財も亦租税として收納することを認めるとしても、其は他日、一般政治及經濟事情が非常に變化した後は別とし、今日の如き事情の下には、又少くとも近い將來では、財政上、貨幣的方便を必要とするものが大

Fuisting, a. a. O. S. 3.

35) Borght, a. a. O. S. 5.

36) 拙著、財政學要論、183.

37) Schäffle, a. a. O. S. 9.

38) Gerloff, a. a. O. S. 52.

Pfeiffer, a. a. O. S. 59.

あり、而かも之を租税に依ることの必要の大なる事情に下に、又貨幣的方便の收入を便利とする事情の下に、何としても租税は貨幣的方便に依るのが多く、又之を原則とするを當然とする。恐らく貨幣的方便以外の物財は限られたる範圍にてのみ認めらるゝに止まるであらう。

(ろ) 貨幣的方便以外の物財により取らるゝ税種——斯くて貨幣外の物財を以て取るとしても、其範圍は尙ほ當分は狭きものに限られ、随つて税の種類をも考慮して、其の之に最適切とすべきものに限りて行ふのが適當となる。其には即ち財産税と相續税とが最適當である。此二税とて必ずしも此から財産元本其ものを收納する仕組とせず、之が税率を軽くし且つ年賦延納をも許して、其財産の年々生すべき所得からして優に拂ひ得る程度のものでしても良いが、又或度まで元本收納に依る外なき程度のものでしても良い。其の何れに依るにしても、此税では義務者をして必ずしも之が所得、又は其他の所得から貨幣的方便によりてのみ支拂はしめず、財産元本の一部を割いても納めることを得しめ、一定の機關の一定形式に依る評價によりて貨幣的方便に代らしめるの途を開くべきである。斯くの如くにして夫の貨幣外の物財に依る租税收納を若干少數の税のみに限定して、貨幣との選擇的にのみ行はしめるならば、左まで貨幣收支の財政を紊さずして濟まうかと思ふ。

(は) 貨幣的方便以外の物財の管理——既に貨幣的方便以外の物財を收納する場合が多くなるとして、此が管理は、貨幣的方便の管理よりは六つかしい。固より之を貨幣的方便に依るものとは離れて特別に管理し、其爲め特別會計、特別機關を設け、其收納したる不動産や株券や債券やを、

財産として又事業として又は事業参加として運用すべく、其には單に財政上の見地のみでなく、社會政策上、經濟政策上、教育政策上、軍事政策上等の見地からしても管理運用すべく、然るときは國家全體上に大に有益のものとなるであらう。但し私は之を今日の我國に行ふといふのは躊躇する。之を行ふとしたら政治家の腐敗して居る今日に於て如何に此が濫用されるであらうかを憂えなければならぬ。だからして私は其を出来るだけ狭き範圍に行ひたる尙其上にも、此が管理を政府のみに委かせず、廣く各方面の代表委員を招致して嚴正に管理せしめるのが最肝要だと思ふ。

結 論

以上要之、租税目的は從來色々に説かれたが、むしろ財政收入目的に偏重して考へられて居た。けれども此外に、收入以外の公益目的もが相當重きを成すべきものだから夫の目的は收入及公益目的と爲し、租税にては常に此二のものを併せ考ふるのが至當とする、此が結果として租税の實體も從來はむしろ貨幣的方便といふことに重きを置かれて居たのだが、其よりも、多少貨幣的方便以外の財物に重きを置いて、貨幣的方便又は其他の物財として示すのが最適當と思ふ。唯だ貨幣的方便以外の實物については、時の事情に應じて適當に狭き範圍に限り、限られたる若干少數税種にのみ行ひ、得たる物の管理運用にも特別の注意を拂ふて特に嚴正なる運用の行はるゝやうにしなければならぬ。